

Achille Benigni - Rosario Maglio

Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario

Prefazione di

Massimo Basilavecchia



Giappichelli

PREFAZIONE

Non sono molti i testi giuridici tributari che riescano a coniugare l'analisi delle questioni teoriche con la prospettazione delle conseguenze pratiche implicate dai diversi approcci al tema.

Il volume di Achille Benigni (che già si era cimentato con successo sul tema della tassazione degli atti di riparto) e di Rosario Maglio rappresenta un esempio di questa riuscita sintesi.

Conservando sempre una linearità espositiva che ne permette una fruizione veloce, sia in chiave di lettura completa, sia in chiave di consultazione su singoli aspetti, il lavoro si segnala innanzitutto per completezza e ordinata distribuzione degli argomenti. I due istituti sono esaminati con riguardo sia alle situazioni attive del fisco, sia a quelle in capo a contribuenti e soggetti passivi, indagando sulle ragioni che possano giustificare un diverso trattamento.

Ciascuna delle due parti del volume, la prima dedicata alla decadenza, la seconda alla prescrizione, analizza norme, dottrina, giurisprudenza e prassi distinguendo la disciplina procedimentale dei due istituti da quella processuale e integrando l'esposizione relativa alle singole discipline con l'analisi delle disposizioni "fuori sistema" (proroghe e sospensioni emergenziali di varia natura).

Se l'impostazione ordinata consente un rapido approccio alle diverse questioni e un agevole collegamento tra le varie parti, nei contenuti il volume si segnala per l'equilibrio delle diverse soluzioni proposte, sempre sorrette da adeguata e aggiornata documentazione. Particolare attenzione, in ciascuna delle due parti, è dedicata ad alcuni snodi critici, quali ad esempio quello dell'incidenza di decadenza e prescrizione sulle obbligazioni solidali e del reciproco intreccio che si verifica, a proposito del diniego opposto a rimborso richiesto sulla base di una dichiarazione non rettificata nel termine di decadenza; le premesse per le soluzioni, peraltro, sono sempre ricercate nelle regole generali che, nel diritto comune, colorano i due istituti.

Il quadro che esce dalla lettura dei diversi capitoli conferma la centralità di un tema al quale per troppo tempo si è prestata poca attenzione e che soltanto di recente sembra essere tornato al centro delle attenzioni della dottrina. Ma conferma anche la persistenza di diversi aspetti critici, che nel loro

complesso alterano in modo significativo un corretto sviluppo del rapporto fisco contribuente.

La riforma tributaria degli anni settanta era frutto di una visione chiara ed equilibrata del rapporto tra poteri del fisco e situazioni soggettive del contribuente; la mediazione tra interessi contrapposti era affidata a norme da un lato severe e peraltro essenziali a garantire ritmo e certezza all'attuazione del tributo (le decadenze, prevalenti sulla prescrizione, la struttura impugnatoria del processo, la stessa predeterminazione degli atti impugnabili), dall'altro coordinate tra loro in modo di evitare il protrarsi di situazioni dubbie e il sovrapporsi di termini prescrizionali a cadenze regolate dalla decadenza.

Analizzando la giurisprudenza, della quale il volume di Benigni e Maglio dà ampiamente conto, si nota che, mentre la Corte costituzionale è rimasta coerente, almeno sul piano degli enunciati, nel valorizzare la impossibilità di un lungo assoggettamento dei contribuenti all'azione di recupero del fisco (da ultimo, la pronuncia n. 200/2021, in materia di accise), la Corte di cassazione tende a svalutare i termini di decadenza a carico dell'azione impositiva, consentendo sia un recupero tardivo di attività amministrative omesse a tempo debito (in questo si risolve la volontà di consentire il diniego di rimborso, pur in presenza di crediti dichiarati e mai rettificati) sia una tendenziale prevalenza della prescrizione sulla decadenza, come nel caso della riscossione conseguente al giudicato, che la Suprema Corte considera regolata da una disposizione civilistica relativa all'*actio iudicati* la cui applicabilità nel campo tributario appare quanto meno improbabile e assai forzata.

In un momento nel quale, anche per effetto della pesante critica mossa dalla Corte costituzionale, in occasione dell'ultima sentenza sull'aggio, all'intero sistema di riscossione, si sta avviando un'ulteriore riforma organizzativa, ci si deve allora chiedere se, in ultima analisi, una concausa dell'inefficienza non sia rappresentata da una giurisprudenza troppo permissiva con i ritardi delle amministrazioni finanziarie. Se è vero infatti che, dal punto di vista dell'interesse pubblico, concedere all'ente impositore o all'agente della riscossione termini sempre più ampi per procedere al recupero consente di non considerare rapidamente perduti crediti e pretese, è anche vero che un indirizzo interpretativo di questo tipo incoraggia a diluire nel tempo accertamento e soprattutto riscossione, aumentando il rischio di non trovare, al momento cruciale, un patrimonio in grado di soddisfare il fisco.

In definitiva, proprio il tema dei ritmi dell'azione amministrativa e delle richieste del contribuente appare centrale per tendere all'efficienza senza sacrificare diritti e tutele; è merito degli autori del volume averlo intuito e aver dedicato tante energie alla sua trattazione.

INTRODUZIONE

Decadenza e prescrizione non sono istituti tipici del sistema tributario: esistono ed operano ad un livello più generale, attingendo la loro disciplina *in primis* dal codice civile.

Nell'ambito del diritto tributario essi esprimono una precisa necessità giuridica e cioè quella di stabilizzare temporalmente gli effetti del prelievo, intervenendo nelle diverse fasi di una medesima vicenda complessa: la fase impositiva, ovverosia di determinazione del *quantum debeatur* e la fase dell'adempimento dell'obbligazione, ossia di riscossione del tributo. Volendo semplificare il concetto, potremmo dire che ad una prima fase caratterizzata dalla previsione di termini decadenziali, entro i quali l'Amministrazione deve porre in essere determinate attività funzionali alla liquidazione del tributo, fa seguito una seconda fase, connotata dall'applicazione delle regole civilistiche sulla prescrizione. Sicché, una volta scongiurata la decadenza mediante il tempestivo esercizio del potere, nel momento in cui l'obbligazione è sorta ed il credito risulta esigibile, il Fisco si trova nella posizione di qualsiasi altro creditore: per non perdere il suo diritto di credito egli è obbligato ad attivarsi entro un dato termine (di prescrizione), pretendendo dal contribuente-debitore il pagamento di quanto dovuto.

Messa in questi termini, la faccenda sembra abbastanza semplice: sfortunatamente le cose non stanno così.

Un primo elemento di complicazione dipende dal fatto che il regime dei termini di decadenza e prescrizione non è per nulla omogeneo, ma varia in funzione di una serie di aspetti, sia sostanziali che procedurali, oltre che in relazione alla tipologia di tributo.

Inoltre, se è vero che in linea di principio la decadenza, diversamente dalla prescrizione, non può essere interrotta ed è insuscettibile di sospensione, nella materia tributaria questa regola, lungi dall'essere assoluta, subisce sovente delle deroghe, nel senso che la legge talvolta prevede la sospensione dei termini di accertamento e/o di riscossione in occasione di particolari circostanze, aventi per lo più carattere straordinario (come accade, ad esempio, nel caso dei condoni o di altri istituti a carattere clemenziale, ovvero in presenza di determinati eventi ugualmente eccezionali).

A complicare ulteriormente lo scenario concorrono quelle previsioni normative che introducono regimi speciali di decadenza, in qualche modo correlati alla condotta delle parti (come, ad esempio, quello in tema di raddoppio dei termini di accertamento, ovvero, sul versante opposto, i regimi premiali connessi all'osservanza di specifiche disposizioni da parte dei contribuenti).

Siamo, insomma, al cospetto di una materia estremamente frastagliata e caotica, nella quale i termini non sempre sono stabili o certi, potendo in alcuni casi essere condizionati da fattori esterni e persino dal comportamento dei soggetti coinvolti nell'attuazione del prelievo fiscale; il che, sotto certi aspetti, suona come un paradosso: se vi è un settore dell'ordinamento giuridico nel quale non dovrebbe esservi spazio per l'incertezza, è proprio quello dei termini di decadenza e prescrizione.

Ed invece dobbiamo, purtroppo, fare i conti con la recente tendenza della giurisprudenza di legittimità a rimettere in discussione alcuni assetti che si reputavano consolidati – si pensi agli ultimi pronunciamenti in tema di decadenza dalla potestà di rettifica dei componenti pluriennali di reddito o di diniego di rimborso – come se, in questo particolare contesto, il “diritto all'oblio” non fosse un valore intrinsecamente meritevole di tutela.

Volendo unire i punti, sembra quasi di cogliere in trasparenza un disegno teso a depotenziare l'istituto della decadenza (semmai rafforzando quello della prescrizione). Mentre a livello normativo questo fine è stato perseguito mettendo mano ai termini di accertamento ed allungandoli (anche l'infelice esperienza del “raddoppio” è espressione di questa tendenza), a livello giurisprudenziale un risultato simile si è ottenuto (e si ottiene) permettendo, per via interpretativa, al Fisco di porre in essere, quasi *ad libitum*, una serie di attività a suo tempo omesse.

Da queste convinzioni scaturisce il bisogno impellente di individuare, a livello sistematico, dei punti fermi sui quali (provare a) costruire qualche certezza.

Per concludere un'annotazione personale.

Se dicessimo che l'idea di questo libro nasce da una presa di coscienza maturata nel tempo diremmo una cosa non del tutto vera.

La verità è che durante la pandemia, di fronte all'ennesimo stravolgimento delle regole del gioco da parte di un legislatore in piena crisi emergenziale, abbiamo avvertito l'esigenza di fare chiarezza.

Non abbiamo, ovviamente, la presunzione di esserci riusciti.

Siamo consapevoli che una parte delle cose che leggerete in questo libro potrebbero essere smentite, nel migliore dei casi, da qualche intervento legislativo (magari in chiave di interpretazione autentica) e, nel peggiore, da

una diversa e più qualificata esegesi elaborata *in apicibus* o in ambito accademico.

Allo stesso modo non abbiamo pretese di completezza, nel senso che la casistica pressoché sterminata e la complessità dei materiali trattati rendono assai probabile il rischio di lacune e omissioni.

Sotto questo profilo confidiamo nell'indulgenza, oltre che nella pazienza, del lettore.

L'intento che ha ispirato questo lavoro è stato, infatti, principalmente quello di fornire un contributo di taglio pratico-operativo – senza peraltro rinunciare al rigore scientifico che dovrebbe permeare ogni scritto – a beneficio di tutti quegli operatori che, come noi, sono costretti a cimentarsi quotidianamente con queste problematiche, navigando nei “mari tempestosi” del diritto tributario.

Avellino, 16 maggio 2022

Achille Benigni

Rosario Maglio

Parte Prima

LA DECADENZA

di Achille Benigni

Capitolo I

LA DECADENZA NEL PROCEDIMENTO E NEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. La nozione di decadenza in generale e nel diritto tributario. – 2. Le decadenze procedimentali. – 2.1. Premessa. – 2.2. Non rilevabilità d’ufficio della decadenza dell’Amministrazione finanziaria. – 2.3. Rilevabilità d’ufficio della decadenza del contribuente. – 2.4. Il principio della scissione soggettiva degli effetti della notifica: l’impatto sui termini di decadenza. – 2.5. La decadenza nelle obbligazioni solidali. – 3. Le decadenze processuali. – 3.1. La notificazione del ricorso e la costituzione in giudizio del ricorrente. – 3.2. La costituzione in giudizio dell’Ufficio finanziario. – 3.3. Le decadenze istruttorie connesse all’inosservanza del termine di cui all’art. 32, d.p.r. n. 600/1973. Il divieto di produzione in giudizio di documenti non esibiti in sede di verifica. – 3.4. (*Segue*). Ammissibilità di nuove produzioni documentali in appello. – 3.5. La decadenza dalla facoltà di integrazione dei motivi di ricorso ex art. 24, d.lgs. n. 546/1992. – 3.6. La decadenza dai mezzi di impugnazione. – 3.7. (*Segue*). La decadenza dalle impugnazioni incidentali e dalle questioni ed eccezioni non riproposte. – 3.8. La rimessione in termini. – 3.9. (*Segue*). La rimessione in termini per mancata conoscenza del processo.

1. La nozione di decadenza in generale e nel diritto tributario

L’istituto della decadenza afferisce alla dimensione temporale degli atti giuridici e degli effetti che essi producono¹.

¹ Il termine decadenza può essere utilizzato in molteplici accezioni semantiche, anche a seconda del sistema giuridico al quale si intenda far riferimento. Ad esempio, si può parlare di decadenza in senso lato per descrivere fattispecie estintive di diritti o di altre situazioni soggettive che non sono correlate al decorso del tempo, ma ad altri fenomeni (ad es. in relazione a sopravvenute ragioni di incompatibilità o ineleggibilità); cfr. V. TEDESCHI, voce *Decadenza (dir. e proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, p. 771 ss. Nell’ordinamento tributario è abbastanza frequente il fenomeno delle sanzioni cd. “improprie”, vale a dire norme che prevedono conseguenze sfavorevoli in relazione a determinati comportamenti illeciti o semplicemente irregolari del contribuente. Un caso emblematico è costituito dalle norme che prevedono la decadenza dal diritto di dedurre componenti negativi di reddito a seguito del mancato adempi-

Essa, al pari della prescrizione, risponde ad un'esigenza di certezza e stabilità dei rapporti giuridici² e, nell'ambito del nostro ordinamento, trova una regolamentazione espressa all'interno del codice civile, che dedica a tale istituto l'intero Capo II del Titolo V del Libro VI e segnatamente gli artt. 2964 ss.

Mentre, però, nel caso della prescrizione, il legislatore ha avuto cura di indicare in modo esplicito le conseguenze dell'applicazione di tale istituto attraverso la previsione di una norma sostanziale, quale è l'art. 2934 c.c., che stabilisce la generale estinzione dei diritti per effetto della prescrizione, ossia del decorso del tempo unito all'inerzia del titolare, nel caso della decadenza manca una norma analoga, nel mentre esistono norme complementari che presuppongono singole decadenze altrove stabilite da specifiche disposizioni legislative o contrattuali³.

In pratica, alla disciplina generale della decadenza contenuta nelle predette disposizioni codicistiche, si affiancano le singole fattispecie normative che fissano specifici termini decadenziali per l'esercizio dei diritti o delle attività previsti dall'ordinamento nelle varie materie.

Ciò, per un verso, implica il carattere eccezionale delle norme che prevedono termini di decadenza, le quali devono ritenersi insuscettibili di applicazione analogica (conformemente all'art. 14 disp. prel. c.c.) e, per altro verso, definisce la latitudine applicativa delle norme complementari di cui agli artt. 2964 ss. c.c., la quale eccede il perimetro del codice civile e del relativo sistema processuale, estendendosi anche ad altri settori dell'ordinamento, quali ad esempio il diritto amministrativo, quello processuale penale e, appunto, quello tributario che forma oggetto della presente trattazione.

Al pari della prescrizione, anche la decadenza si concretizza nella estinzione di un diritto (in senso lato)⁴ prevista dalla legge, in ragione del

mento di oneri procedurali. Va da sé che la decadenza oggetto del presente lavoro è da intendersi in senso stretto e dunque con riferimento alla sola dimensione temporale.

² Cass., 21 agosto 1972, n. 2690; in dottrina cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, ESI, Napoli, 1998, p. 114.

³ Così V. TEDESCHI, *op. cit.*, p. 771.

⁴ Secondo B. GRASSO, *Sulla distinzione tra prescrizione e decadenza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1970, p. 866 ss., è impossibile individuare delle diversità funzionali fra i due istituti, siccome concettualmente unitari. Egli ritiene, infatti, che la prescrizione e la decadenza altro non sarebbero che due modi di essere dello stesso fenomeno estintivo e liberatorio – che potrebbe essere definito prescrittivo in senso ampio – essendo l'esigenza di liberazione ugualmente perseguita tanto nell'una quanto nell'altra ipotesi, una volta verificatasi la fattispecie che ha determinato la situazione. Per una rassegna delle varie teorie su decadenza e prescrizione e sulle differenze tra i due istituti v. *amplius* C. RUPERTO, *Prescrizione e decadenza*, in *Giur. sistematica. dir. civ. e comm.*, Utet, Torino, 1985, p. 624 ss.

suo mancato esercizio entro un termine perentorio⁵.

A differenza della prescrizione, tuttavia, la decadenza non è, almeno in linea di principio, soggetta a sospensione o ad interruzione: il decorso del termine di decadenza è, in altre parole, insensibile a vicende riguardanti la condotta del titolare del diritto o ad altre circostanze obbiettive.

Nel caso della prescrizione, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, l'estinzione del diritto è una conseguenza dell'inerzia del titolare che omette di esercitarlo per un periodo sufficientemente lungo, ingenerando, con tale sua condotta, il convincimento che egli abbia inteso rinunciarvi.

Anche nella decadenza il decorso del tempo è rilevante, ma non in chiave soggettiva, nel senso che l'estinzione del diritto è correlata semplicemente al fatto oggettivo del suo mancato esercizio entro un dato termine (stabilito dalla legge o dalla volontà delle parti), senza alcun riguardo alle circostanze dalle quali sia dipeso il decorso del tempo⁶.

A livello generale, la decadenza può avere una fonte legale, negoziale o anche giudiziale, nel senso che può derivare dalla legge, da un negozio giuridico o da un provvedimento dell'autorità giudiziaria.

In tutti questi casi l'affermazione secondo cui un certo termine è fissato a pena di decadenza sta a significare che la decadenza (e dunque l'estinzione del diritto) può essere impedita solo dal compimento dell'atto previsto dalla legge, dal negozio giuridico o dal provvedimento.

In relazione all'oggetto del presente lavoro, la nostra attenzione si appunterà sulle sole decadenze di fonte legale, ossia su una serie di situazioni tipiche del diritto tributario, caratterizzate dal fatto che è la legge ad assoggettare a decadenza l'esercizio di un diritto o di un potere, a seconda dei casi.

Nella materia tributaria la decadenza può riferirsi tanto ad un diritto soggettivo, quanto ad un potere o, più precisamente, ad una potestà, a seconda di chi ne sia titolare, dal che discende che, almeno tendenzialmente, si parla di (decadenza dal) potere o (dalla) potestà ogni qual volta la situazione soggettiva interessata da tale fenomeno sia riferibile alla P.A. e di (decadenza dal) diritto, laddove venga in rilievo una situazione soggettiva riferibile al

⁵ Perentorietà del termine significa che lo stesso è in linea di principio improrogabile, nel senso che, salvo casi eccezionali (v. ad es. le ipotesi di rimessione in termini), una volta che il termine è decorso, il diritto si estingue definitivamente.

⁶ Proprio in virtù di questa affinità concettuale tra i due istituti, come si è premesso, non è sempre agevole stabilire se un certo termine sia fissato dalla legge a pena di decadenza o di prescrizione. La dottrina e la giurisprudenza hanno elaborato dei criteri distintivi che fanno leva sulla maggiore brevità del termine, nel caso della decadenza, e sull'oggetto, oltre che sulla *ratio* dell'istituto. È evidente peraltro che, in mancanza di un'indicazione normativa specifica, l'analisi va condotta caso per caso.

contribuente (come accade ad esempio nei procedimenti di rimborso).

Essa, inoltre, opera sia a livello sostanziale e procedimentale, fornendo le coordinate temporali che definiscono l'esercizio delle potestà (amministrative) e dei diritti (dei contribuenti privati), sia a livello processuale, attraverso la previsione di termini perentori al cui rispetto è subordinato l'accesso alla tutela giurisdizionale.

Autorevole dottrina ha espresso l'idea secondo cui il naturale predominio della decadenza sulla prescrizione nell'ambito del diritto tributario costituirebbe il portato dell'evoluzione dell'intero sistema, nella misura in cui tale evoluzione ha interessato gli schemi attuativi del prelievo fiscale⁷.

In particolare, si è osservato che, in origine, lo studio di tali dinamiche era prevalentemente incentrato sull'accostamento del rapporto giuridico tributario al modello delle obbligazioni di diritto privato, nel senso che si tendeva a ricondurre il debito di imposta all'interno del *genus* delle obbligazioni di diritto comune⁸. In un simile contesto era logico pensare che «la disciplina del fenomeno tributario, nel suo proiettarsi nella dimensione temporale, tendesse a privilegiare la figura della prescrizione come disciplinata dal codice civile, relazionandola al momento del verificarsi del presupposto-fonte (secondo questa lettura) dell'obbligazione medesima»⁹.

In base a questa prospettiva, il mutamento del quadro normativo generale

⁷F. RANDAZZO, *Decadenza e prescrizione nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Riv. dir. trib online*, 2021, p. 353 ss.

⁸Circa ottant'anni fa uno dei Padri del diritto tributario scriveva testualmente che «(...) il debito di imposta non è soltanto affine all'obbligazione di diritto civile ma è la medesima obbligazione utilizzata dall'ordinamento giuridico nella materia dei tributi, il che trova la sua essenziale giustificazione logica nel fatto che non esiste nella nostra dommatica giuridica una figura di obbligazione pecuniaria propria del diritto pubblico»; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, IX ed., Giuffrè, Milano, 1972, p. 100. Secondo un altro importante studioso contemporaneo, tuttavia, non sarebbe corretto ritenere che nel diritto tributario il rapporto creditore-debitore sia regolato come l'omologo istituto di diritto privato, in quanto l'obbligazione tributaria presenta alcuni caratteri tipici (quali ad esempio l'indisponibilità ed irrinunciabilità del credito) che sono espressione della "peculiarità" del fenomeno tributario. Quest'ultimo, infatti, non si risolve nel solo rapporto dare-avere tra contribuente e fisco, in quanto parallelamente ad esso esiste anche un rapporto tra contribuenti che a sua volta si sostanzia nella pretesa di ciascuno ad un equo riparto del carico complessivo e ad un concorso alla spesa pubblica parametrato alla propria capacità contributiva; così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Padova, p.te gen., p. 259, il quale richiama le riflessioni critiche di L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Istituto italiano di studi legislativi, Roma, 1945. Sul tema del rapporto esistente tra regole civilistiche e regole tributarie con riguardo al rapporto obbligatorio di imposta v. *amplius* M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Giappichelli, Torino, 1997.

⁹F. RANDAZZO, *op. cit.*, p. 355.

ha portato ad una progressiva enfattizzazione degli aspetti procedurali del prelievo, anche in ragione della valenza pubblicistica delle norme tributarie, le quali attribuiscono a determinati soggetti pubblici (enti ed organi amministrativi) dei poteri, o più precisamente delle potestà, il cui esercizio esita nella emanazione di atti autoritativi (gli avvisi di accertamento), capaci di incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del destinatario, ossia del contribuente¹⁰.

Quest'ultimo, a sua volta, in virtù di altre norme ugualmente cogenti, è chiamato a partecipare all'attuazione del prelievo fiscale, ponendo in essere dei comportamenti attivi che non si esauriscono nella semplice *solutio* del debito di imposta, ma sono anch'essi strumentali alla determinazione del *quantum*¹¹.

Non è questa la sede per ripercorrere la tradizionale *querelle* dogmatica sulla genesi dell'obbligazione tributaria, che da tempo immemorabile contrappone "dichiarativisti" e "costitutivisti"¹².

¹⁰ Cfr. G. GLENDI *L'insostenibile "interruzione del termine di decadenza a carico dell'Amministrazione finanziaria secondo l'art. 1310, 1° comma del codice civile*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2021, p. 2723, che individua il *turning point* nella grande riforma tributaria introdotta con la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, la quale ha portato ad un ribaltamento di prospettiva rispetto alla precedente disciplina, caratterizzata da norme che si riferivano tutte alla prescrizione.

¹¹ F. RANDAZZO, *op. cit.*, p. 356.

¹² La dottrina tributaristica è storicamente divisa tra due grandi scuole di pensiero, che fanno capo rispettivamente alla teoria "dichiarativa" e alla teoria "costitutiva" dell'obbligazione tributaria. La prima individua la fonte dell'obbligazione nella legge, ricostruendo il processo tributario in termini di processo dichiarativo o di accertamento, mentre la seconda la individua nel provvedimento amministrativo, ricostruendo il processo tributario in termini di giudizio di annullamento. Nel primo caso la norma tributaria è considerata norma materiale, nella misura in cui disciplina direttamente il fatto (presupposto), ricollegandovi l'effetto costitutivo dell'obbligazione (secondo lo schema norma-fatto-effetto), nel secondo, la norma tributaria è essenzialmente norma strumentale che attribuisce ad un determinato soggetto il potere di fissare la concreta disciplina di un fatto giuridico, attraverso l'emanazione di un atto, avente valore provvedimento, a sua volta costitutivo dell'obbligazione tributaria (secondo lo schema norma-potere-atto-effetto). Non mancano teorie miste o intermedie, secondo cui il carattere costitutivo del processo tributario sarebbe compatibile con la genesi legale dell'obbligazione tributaria; cfr. F. MOSCHETTI, *Profili di inadeguato bilanciamento tra poteri impositivi e tutela giudiziale tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. 609. Sull'argomento, tipicamente di teoria generale, esiste una letteratura pressoché sterminata a partire dalla manualistica e dalle opere maggiori. Ci permettiamo di segnalare, tra i tanti, i seguenti scritti: F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, II ed., Maggioli, Rimini, 1991, p. 17 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, p. 100 ss.; *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato diritto tributario* (diretto da) A. Amatucci, II, Cedam Padova, 1994, p. 3 ss.; F. BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto, disc. priv., Sez. comm.*, X, Torino, 1994, p. 296 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1984.

Ai fini del presente lavoro è sufficiente osservare che la dinamica del prelievo fiscale è naturalmente correlata all'esercizio di poteri pubblici, sia nella fase impositiva che in quella della riscossione.

La previsione di termini di decadenza è dunque, in un certo senso, un elemento fisiologico, organico alla dimensione istituzionale del prelievo fiscale, dal momento che l'obbligazione tributaria si manifesta e trova compiuta attuazione, dunque adempimento, all'interno di schemi procedurali, i quali sono a loro volta definiti da norme di diritto pubblico¹³.

Queste norme perseguono, infatti, l'interesse sovraordinato alla certezza e stabilità del prelievo fiscale, intesa come esigenza di definire in tempi brevi ed in maniera certa il rapporto di imposta, in modo tale che questo non possa essere messo in discussione a distanza di un certo tempo dal verificarsi dell'evento che ha generato il presupposto impositivo (ossia il fatto espressivo di capacità contributiva).

Consapevoli dell'impossibilità di sintetizzare in poche righe un dibattito giuridico di vasta portata e rilevante complessità teorica, ai fini del nostro discorso ci limiteremo ad osservare che nel sistema tributario convivono naturalmente una dimensione pubblicistico-procedimentale ed un'altra che invece attinge agli schemi concettuali e alle categorie del diritto civile, segnatamente al diritto delle obbligazioni.

Questo carattere "bidimensionale" del fenomeno tributario permette di cogliere l'essenza della relazione esistente, sotto il profilo dinamico, tra l'istituto della decadenza e quello della prescrizione.

La prima afferrisce in modo precipuo alla fase procedimentale di esercizio della potestà amministrativa, quando cioè l'obbligazione tributaria non è esattamente definita nei suoi contenuti, ovvero non è (ancora) suscettibile di adempimento. Una volta che l'obbligazione è compiutamente strutturata in termini di *an* e *quantum debeatur*, nel senso che deve essere solo adempiuta dal soggetto passivo, siamo di fronte ad un rapporto obbligatorio che, in linea di massima (*id est*: fatti salvi i necessari adattamenti imposti dalla specialità della materia, principalmente in funzione della salvaguardia dei principi costituzionali)¹⁴, obbedisce alle medesime regole che governano le ob-

¹³ Sebbene in questo caso non si possa utilizzare la figura del "procedimento" in senso stretto, come delineata dal diritto amministrativo, ove il procedimento è caratterizzato da una sequenza fissa e predeterminata di atti e non variabile come in materia tributaria. La dottrina prevalente, al pari della giurisprudenza, ritiene che la materia tributaria sia estranea alla disciplina generale del procedimento amministrativo contenuta nella legge n. 241/1990; cfr. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, p. 763.

¹⁴ Secondo M.C. FREGNI, *op. cit.*, *passim*, in particolare p. 244 ss., tale adattamento è dovuto al fatto che le norme civilistiche potrebbero applicarsi al diritto tributario solo in via ana-

bligazioni di diritto comune¹⁵, nel senso che non vi sono più potestà da esercitare, ma solo diritti di credito da far valere nei termini di prescrizione fissati dall'ordinamento.

In questo senso, pertanto, si può concludere che, mentre la prescrizione riguarda diritti già esistenti, la decadenza involge le azioni finalizzate all'acquisizione o all'esercizio dei diritti stessi¹⁶.

Con riguardo alla posizione del contribuente, in dottrina si era inizialmente obiettato che la previsione di termini decadenziali per l'esercizio del potere di impugnativa degli atti dell'amministrazione finanziaria appare concettualmente incompatibile con la natura giuridica delle situazioni soggettive tutelate: queste ultime, avendo la consistenza di diritti soggettivi – si diceva – dovrebbero essere soggette alla sola prescrizione¹⁷. E tuttavia – come altra non meno autorevole dottrina ha correttamente evidenziato – sul piano ontologico non vi è alcuna valida ragione che impedisca al legislatore di applicare la disciplina della decadenza anche a fattispecie caratterizzate dalla presenza di diritti soggettivi «laddove egli intenda circoscrivere l'assetto di determinati rapporti in un lasso di tempo breve e non procrastinabile attraverso atti interruttivi che possono anche essere reiterati più volte»¹⁸.

Sotto questo profilo, la previsione di termini decadenziali, cui è subordi-

logica, non diretta, ossia solo in presenza dei presupposti per integrare la disciplina tributaria, laddove quest'ultima sia carente di una propria regolamentazione specifica della fattispecie.

¹⁵ Pur con alcune (vistose) eccezioni, come ad esempio nel caso delle obbligazioni solidali, in relazione alle quali la giurisprudenza maggioritaria ritiene applicabile anche in tema di decadenza l'istituto dell'interruzione di cui all'art. 1310 c.c. L'argomento verrà approfondito nel prosieguo del presente capitolo.

¹⁶ Così G. INGRAO, *Prescrizione del credito tributario ed efficacia interruttiva degli atti dell'agente della riscossione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2015, p. 1; qui vi osserva che il legislatore della riforma tributaria ha riferito la prescrizione al credito di imposta e la decadenza all'esercizio dei poteri impositivi. Ne deriva che il legittimo soddisfacimento del credito di imposta è subordinato in primo luogo al rispetto del termine decadenziale del procedimento di attuazione del tributo e, secondariamente, del termine di prescrizione attinente alla fase esecutiva.

¹⁷ La teoria, minoritaria, che attribuisce alle situazioni tutelate nel processo tributario la consistenza di meri interessi legittimi può farsi risalire ad Allorio; cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Utet, Torino, 1942; essa è stata successivamente ripresa e sviluppata da C. GLENDI, *L'oggetto*, cit., *passim*.

¹⁸ In questi termini P. RUSSO, *op. ult. cit.*, p. 107, il quale osserva che la conferma di tale assunto può enuclearsi anche da altri settori dell'ordinamento, incluso quello del diritto privato, nel quale non mancano disposizioni normative che assoggettano a termini decadenziali l'esercizio di diritti soggettivi (come ad es. l'art. 1495 c.c. in tema di vizi della cosa venduta). Lo stesso vale per il sistema delle sanzioni amministrative di cui alla legge n. 689/1981, che ugualmente prevede un termine decadenziale per l'impugnativa dell'ordinanza-ingiunzione.

nato l'esercizio della tutela giurisdizionale, risponde unicamente all'esigenza di assicurare stabilità e certezza ai rapporti giuridici in una materia caratterizzata dall'intreccio (e sovente dalla contrapposizione) di interessi di varia natura, sebbene ugualmente protetti a livello costituzionale.

Il che ci induce a fare un'ulteriore precisazione: e cioè che, oltre ad una decadenza di carattere sostanziale o procedimentale, esiste una decadenza "processuale", la quale si distingue dalla prima perché non è realmente una causa estintiva di situazioni giuridiche; non determina cioè il venir meno dell'obbligazione o del diritto, ma preclude la tutela giurisdizionale delle situazioni stesse, laddove quest'ultima sia correlata al decorso del tempo.

Come si è già osservato, questo tipo di decadenza processuale, se costituisce la regola nell'ambito del processo amministrativo di annullamento, può ben configurarsi anche nei processi di accertamento o che hanno ad oggetto diritti soggettivi (si pensi, ad es., alle impugnazioni delle delibere condominiali o societarie, all'impugnativa del licenziamento, ai giudizi di opposizione alla stima nell'ambito delle procedure di espropriazione per pubblica utilità, ecc.)¹⁹.

La Corte costituzionale ha infatti sempre ritenuto che il legislatore goda di un'ampia discrezionalità nell'individuare le ipotesi di decadenza processuale, incontrando come unico limite la tutela dei principi costituzionali (in particolare il diritto di difesa e il diritto al c.d. "giusto processo") e la non manifesta irragionevolezza delle scelte compiute²⁰.

Nelle pagine che seguiranno esamineremo dapprima le decadenze procedimentali, poi quelle processuali, riservando ai capitoli successivi l'analisi della disciplina specifica dei termini applicabili alle singole fattispecie ed ai procedimenti di rimborso.

¹⁹ Sulle differenze tra processo amministrativo e tributario in tema di decadenza v. N. DURANTE, *La decadenza, tra principi generali ed applicazioni amministrative e tributarie*, in *Riv. Corte conti*, I, 2021, p. 54.

²⁰ Cfr. *ex plurimis*, Corte cost., 4 maggio 2017, n. 94; Corte cost., 30 maggio 2016, n. 12; Corte cost., 3 marzo 2016, n. 44. Tale principio vale anche con specifico riferimento alla scelta di un termine decadenziale o prescrizione a seconda delle peculiari esigenze del procedimento; Corte cost., 4 giugno 2014, n. 155.

2. Le decadenze procedurali

2.1. Premessa

L'ordinamento tributario pone, di regola, dei limiti temporali all'esercizio dei poteri di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria.

Ne deriva che, non solo la potestà impositiva, ma anche la potestà di riscossione e quella sanzionatoria sono soggette a termini perentori. Ciò significa che, una volta spirato il termine previsto dalla legge per l'esercizio del potere, quest'ultimo non può più essere validamente esercitato, con l'ulteriore conseguenza che l'atto eventualmente emanato in violazione del termine prescritto, cioè tardivamente adottato, risulterà illegittimo e quindi annullabile²¹.

L'utilizzo del termine "annullabilità" – ovviamente da intendersi non nell'accezione privatistica – in questo caso serve proprio ad esprimere il concetto per cui il vizio costituito dall'inosservanza del termine (che è riconducibile al *genus* della violazione di legge, come d'altronde lo sono tutti i vizi degli atti dell'Amministrazione finanziaria)²², rende l'atto in questione annullabile, non nullo, ossia improduttivo di effetti giuridici²³.

L'atto, infatti, una volta emesso e notificato è destinato a generare effetti giuridici che sono suscettibili di consolidarsi nella sfera del destinatario, qualora non vengano rimossi attraverso l'impugnazione dinanzi ad un giudice (fatto salvo l'esercizio della potestà di autotutela ad opera dell'organo amministrativo competente al ritiro dell'atto viziato).

²¹ Come osserva G. INGRAO, *op. cit.*, p. 2, con lo spirare del termine di decadenza non si estingue il potere impositivo, ma diventa illegittimo il suo esercizio. Ne consegue che l'atto notificato oltre il termine di decadenza non è affetto tecnicamente da "carezza di potere", cioè inesistente, ma semplicemente illegittimo e come tale annullabile per violazione di legge, ove tempestivamente impugnato.

²² Fatta salva l'ipotesi dell'eccesso di potere, che però è di dubbia configurabilità nel diritto tributario. Sul tema della patologia degli atti dell'amministrazione finanziaria cfr. L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 729 ss.

²³ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, VII ed., Utet, Torino, 2000, p. 194.

2.2. Non rilevanza d'ufficio della decadenza dell'Amministrazione finanziaria

Queste prime osservazioni introduttive consentono di definire uno dei principali tratti distintivi dell'istituto in esame: la non rilevanza d'ufficio della decadenza dell'Amministrazione finanziaria, diversamente dalla decadenza del contribuente, la quale invece è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

Le ragioni di questa diversità di regime giuridico sono tradizionalmente rinvenute nella differente consistenza e natura dei diritti controversi: da un lato, vi è il diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio alle pretese fiscali oltre un limite temporale ragionevole²⁴; dall'altro, il diritto dell'Erario alla percezione dei tributi. Il secondo, diversamente dal primo, è connotato dal requisito dell'indisponibilità, che a sua volta può farsi discendere dal principio di capacità contributiva (e, dunque, dal carattere vincolato della potestà di imposizione)²⁵.

La principale conseguenza di tale ricostruzione teorica risiede nel fatto che la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio di un potere nei confronti del contribuente, essendo stabilita a favore e nell'interesse esclusivo di quest'ultimo, in materia di diritti da lui disponibili, configura un'eccezione in senso proprio, che in sede giudiziale deve essere dedotta dal contribuente, non potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice. Detto in altri termini: è riservata alla valutazione esclusiva del contribuente la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, con la conseguenza che non trova applicazione nei suoi confronti la disciplina della rilevanza d'ufficio prevista dall'art. 2969 c.c. per il caso di materia sottratta alla disponibilità delle parti²⁶.

²⁴ Cfr. Cass., 9 gennaio 2015, n. 171 e Cass., 27 giugno 2011, n. 14028, ove si afferma il principio in base al quale il termine di decadenza stabilito a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente per l'esercizio del potere impositivo ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, cosicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o meno della relativa eccezione, da ritenersi, pertanto, eccezione in senso proprio, non rilevabile d'ufficio né proponibile per la prima volta in grado d'appello.

²⁵ Sul tema della indisponibilità del debito di imposta si veda G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA. VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 47 ss.; M. REDÌ, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 408 e M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2001. L'argomento verrà approfondito *infra* nella seconda parte del volume, con riferimento alla prescrizione.

²⁶ Cass., 7 giugno 2006, n. 13321.

Da tale principio, che può ritenersi alla stregua di diritto vivente, sono stati enucleati i seguenti corollari:

«in difetto di tempestiva impugnazione, l'atto con il quale l'Amministrazione esercita il potere impositivo nonostante il decorso di un termine decadenziale è valido e produttivo dei suoi normali effetti e non determina alcuna nullità degli atti susseguenti»²⁷.

«in sede di impugnazione della cartella esattoriale non può essere dedotta la violazione del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600 del 1973, trattandosi di vizio dell'avviso di accertamento presupposto, che deve essere fatto valere mediante la proposizione di tempestivo ricorso contro tale atto, ove regolarmente notificato, potendo, in detta ipotesi, la cartella di pagamento essere contestata soltanto per vizi propri»²⁸.

«qualora l'eccezione di decadenza sia respinta, essa deve essere riproposta con i motivi di appello (anche incidentale), non potendo essere rilevata d'ufficio dal giudice»²⁹.

Totalmente diversa è la situazione nella quale viene a trovarsi il contribuente che sia incorso in una decadenza per avere ommesso di compiere un determinato atto nel termine prescritto dalla legge (come può accadere, ad esempio, nelle azioni di rimborso, in sede di impugnazione di provvedimenti o in altre fattispecie che saranno oggetto di disamina *infra*). In tal caso, infatti, la decadenza dal diritto azionato risulterà rilevabile d'ufficio, a prescindere dall'esistenza di una specifica eccezione processuale proposta dall'amministrazione resistente.

Questa difformità di regime giuridico, come si è poc'anzi osservato, dipende dalla circostanza che le decadenze sono rilevabili d'ufficio solo quando sono poste a presidio di interessi generali, siccome attengono a diritti indisponibili (art. 2969 c.c.), tra i quali figura quello dell'Amministrazione finanziaria all'accertamento dei redditi tassabili, nel mentre non sono rilevabili d'ufficio quando sono poste a tutela di diritti disponibili, quali sono di regola quelli patrimoniali dei privati.

In particolare, con riferimento a quest'ultima fattispecie, la Suprema Corte ha affermato il seguente principio:

²⁷ Cass., 3 ottobre 2018, n. 24074; Cass., 24 agosto 2007, n. 18019.

²⁸ Cass., 23 maggio 2018, n. 12759.

²⁹ Cass., 27 gennaio 2012, n. 1154.